

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.61 vom 11. Juli 2022

BS Appellationsgericht, 2022-07-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2022.61

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.61 du 11 juillet 2022

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.61 del 11 luglio 2022

Erwägungen

E. 1

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2016 (Verfahren VD.2022.61; nachfolgend angefochtener Entscheid kantonale Steuern) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2016 (Verfahren VD.2022.62; nachfolgend angefochtener Entscheid direkte Bundessteuer; zusammen angefochtene Entscheide). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren antragsgemäss zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.2021.258 vom 21. März 2022 E. 1.1. m.H. auf BGer 2C_711/2012 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommissionals vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

E. 1.3

1.3.1 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder

Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrierenden als Adressaten der angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

1.3.2 Dabei gilt im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren das Rügeprinzip. Das Gericht prüft einen angefochtenen Entscheid gestützt auf die Begründungsobliegenheit gemäss § 16 Abs. 2 Satz 1 VRPG nicht von sich aus unter allen in Frage kommenden Aspekten, sondern untersucht nur die rechtzeitig vorgebrachten konkreten Beanstandungen. Die Rekurrierenden haben ihren Standpunkt substantiiert vorzutragen und sich mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen (Wullschlegler/Schröder, a.a.O., 305; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477 ff., 504; VGE VD.2020.75 vom 15. Oktober 2020 E. 1.2.2 und VD.2016.66 vom 20. Juni 2016 E. 1.3).

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

E. 2

Nicht mehr strittig ist die im vorinstanzlichen Verfahren vorgenommene Aufrechnung eines Eigenmietwerts des Schlosses [...] und dessen Berechnung (vgl. E. 3 und 4 der angefochtenen Entscheide) sowie die Aufrechnung der Fahrzeuge wie auch der Position «übriger Aufwand» als Privataufwand (E. 6 g und i der angefochtenen Entscheide), die Aufrechnung der Positionen Ersatz von mobilen Betriebseinrichtungen sowie von Reinigungsaufwand als Unterhaltskosten mangels Nachweises (E. 6 h und j der angefochtenen Entscheide). Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist allein die Abzugsfähigkeit des Aufwandspostens Personalaufwand im Betrag von CHF 90'648.80 bzw. in der von den Rekurrierenden beantragten Höhe von CHF 88'000.■/44'000.■, welchen die Vorinstanzen bloss im Umfang von CHF 16'000.■ unter dem Titel Gartenunterhalt zum Abzug zugelassen haben.

E. 3

StV gehörten ferner auch die tatsächlichen Entschädigungen an einen Liegenschaftsverwalter oder eine -verwalterin, nicht hingegen die kalkulatorischen Kosten für die eigene Arbeit des Hauseigentümers oder der Hauseigentümerin als Kosten der Verwaltung zu den abziehbaren Liegenschaftskosten. Nach Bundesrecht gehörten zu den

Unterhaltskosten insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellten, die Betriebskosten wie die wiederkehrenden Gebühren für Kehricht- oder Abwasserentsorgung oder die Entschädigungen an den Hauswart (Art. 1 Abs. 1 lit. a der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2]). Nach Art. 1 Abs. 1 lit. c ESTV-Liegenschaftskostenverordnung gehörten dazu als Kosten der Verwaltung zudem die tatsächlichen Entschädigungen an einen Liegenschaftsverwalter oder eine -verwalterin, nicht hingegen die Entschädigung für die eigene Arbeit des Hauseigentümers oder der Hauseigentümerin. Demgegenüber seien nach § 34 Abs. 1 lit. a StG resp. Art. 34 lit. a DBG die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand nicht abziehbar.

3.2 Unter Hinweis auf diese Ausführungen lassen die Rekurrierenden ausführen, nicht abziehbar seien die sogenannten Lebenshaltungskosten, welche nicht der unmittelbaren Erhaltung von Vermögenswerten, sondern den allgemeinen Lebensbedürfnissen dienen. Klassische Beispiele für Lebenshaltungskosten seien etwa Betriebskosten, die üblicherweise im Mietpreis inbegriffen seien wie Strom- und Heizungskosten bei selbstgenutzten Liegenschaften (vgl. zum Ganzen Häfeli, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 31 N 27 ff.). Unterhaltskosten seien demgegenüber Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bereits vorhandener Werte sei und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen seien wie bspw. Reparaturen und Renovationen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 30 N 40). Verwaltungskosten seien Vergütungen, welche die steuerpflichtige Person Dritten für die Besorgung der allgemeinen Verwaltung von Vermögensgegenständen entrichte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N 7). Weil eine betragsmässige Beschränkung der Gewinnungskosten nicht statthaft sei, seien die tatsächlichen, einer Drittperson bezahlten Vergütungen in ihrer vollen Höhe abziehbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N 5).

3.3 Als Gewinnungskosten des Einkommens aus unbeweglichem Vermögen müssen die Unterhaltskosten und die andern in Art. 32 Abs. 2 DBG erwähnten Aufwendungen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen (Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32 N 9). Abzugsberechtigt sind dabei die notwendigen Auslagen (BGer 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 E. 5.1, 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 4.2). Notwendig heisst in diesem Bereich nicht, dass sie aus einer objektiven Sicht nützlich sein müssen. Sie müssen vielmehr aus einer allgemeinen, branchenüblichen Betrachtungsweise grundsätzlich geeignet sein, den Nutzungswert eines Liegenschaftsgutes erhalten zu können (Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 N 9). Die Gewinnungskosten bei unbeweglichem Vermögen werden dabei als Unterhaltskosten im weiteren Sinne bezeichnet. Sie können in die Unterhaltskosten im engeren Sinne, Betriebskosten und Verwaltungskosten unterteilt werden.

Gewinnungskosten müssen dabei grundsätzlich mit einem steuerbaren Ertrag zusammenhängen. Soweit ein Vermögensertrag steuerlich nicht erfasst wird, können im

Grundsatz auch keine Gewinnungskosten berücksichtigt werden. Unterhaltskosten sind daher nur dann absetzbar, wenn diesem Aufwand nicht schon bei der Ertragsfestsetzung Rechnung getragen wird (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 32 N 2, 22).

Abzugsfähig sind zunächst die Unterhaltskosten im engeren Sinn. Dazu gehören die Instandhaltungskosten, die Instandstellungskosten sowie die Kosten für den Ersatz von Wirtschaftsgütern (Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 N 10; Locher, a.a.O., Art. 32 N 26). Abzugsfähige Unterhaltskosten im engen Sinne hängen direkt mit dem Nutzungsgut zusammen. Sie dienen der Erhaltung des konkreten Nutzungswerts (Häfeli, a.a.O., § 31 N 16). Sie müssen bei selbstgenutzten Liegenschaften einen unmittelbaren Bezug zum steuerbaren Eigenmietwert aufweisen (BGer 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 E. 5.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N 86). Sie sind abzugrenzen von nicht abzugsfähigen Liegenschaftskosten, die sich als Lebenshaltungsaufwand qualifizieren. Lebenshaltungskosten hängen nicht mit der Einkommenserzielung zusammen, sondern dienen der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse (BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3), wie Auslagen für Liebhaberei, welche etwa aus einem Komfortbedürfnis heraus begründbar sind und damit Einkommensverwendung darstellen. Dazu gehören etwa «Unterhaltskosten in Herrschaftshäusern, luxuriösen Villen oder Schlössern, welche sich auf einen Nutzungswert auswirken, welcher einkommenssteuerlich keine Wirkung zeigt» (Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 N 20 m.H. auf BGE 99 Ib 362 E. 3b; Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, § 13 N 77). Dies gilt, soweit «der Eigenmietwert bei Selbstnutzung oder der Mietwert bei Fremdnutzung nicht auf diesem Investitionsgut basiert» und somit die wirtschaftliche Konnexität zum steuerbaren Einkommen und damit die Gewinnungskostenqualität fehlt (Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 N 20 m.H. auf BGE 99 Ib 362 E. 3b; Locher, a.a.O., Art. 21 N 55). Nicht abzugsfähig sind Betriebskosten, wenn sie bei Eigennutzung einer Liegenschaft Konsumausgaben oder Einkommensverwendung darstellen und mithin bei einer Fremdnutzung durch die Eigentümerschaft auf die Mieterschaft übertragen würden (Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 N 21; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 30 N 86). Abzugsfähig sind daher bloss solche Kosten, die bei einer Fremdnutzung weiterhin von der Eigentümerschaft zu tragen wären und nicht über Nebenkosten der Mieterschaft überwältzt werden können (Häfeli, a.a.O., § 31 N 27 m.H. auf BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.4, in: ASA 77 [2008/2009], S. 161). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bestehen Parallelen zwischen den steuerrechtlich relevanten Betriebskosten und den Nebenkosten des Mietrechts, weshalb es für die Bestimmung, welche Kosten unter die Definition der Nebenkosten fallen und daher nicht abzugsfähig sind, auf Art. 257a und 257b des Obligationenrechts (OR, SR 220) verweist (BGer 2C_434/2017 vom 4. April 2018 E. 4.2 f.; Locher, a.a.O., Art. 32 N 35). Schwierig erscheint die Abgrenzung gerade auch beim Gartenunterhalt. Auch hier sind nur Unterhaltskosten abzugsberechtigt, welche mit dem steuerbaren Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stehen (Locher, a.a.O., Art. 32 N 29). Die Abzugsfähigkeit von Gartenunterhalt setzt daher voraus, dass der Garten bei der Eigenmietwertberechnung tatsächlich berücksichtigt worden ist, ansonsten der organische Zusammenhang der Gewinnungskosten mit den steuerlich erfassten Roheinkünften fehlt (Schweighauser, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 29 N 119). Aufgrund dieser Schwierigkeit der Abgrenzung besteht im Kanton Basel-Stadt beim Gartenunterhalt eine vergleichsweise restriktive Praxis, wonach in Abhängigkeit von der Grundstücksgrösse ein Aufwand bis CHF 2'000.■ zum

Abzug zugelassen werden kann. Diese Begrenzung liegt auch darin begründet, dass der Landwert einer Liegenschaft im Grundsatz unabhängig von der Intensität der Gartenpflege identisch bleibt und der Gartenunterhalt daher zum grossen Teil Lebenshaltungskosten bildet (Häfeli, a.a.O., § 31 N 17 m.H. auf StRKE BS vom 21. März 2013, in: BStPra 3 [2014], S. 133). Auch Hauswartskosten stellen bei selbstbewohnten Liegenschaften im Grundsatz keinen Liegenschaftsunterhalt, sondern private Lebenshaltungskosten dar (Häfeli, a.a.O., § 31 N 26, 28).

E. 4

4.1 Mit Bezug auf den strittigen Sachverhalt im vorliegenden Verfahren hat die Vorinstanz erwogen, dass die Rekurrierenden einen Personalaufwand von insgesamt CHF 181'765.86 zur Hälfte im Betrag von CHF 90'883.■ zum Abzug von ihrem steuerbaren Einkommen geltend machen würden. Das Personal sei zwecks Gewährleistung des Unterhalts des Schlosses [...] angestellt, wobei mit Unterhalt nicht die Möglichkeit der Eigennutzung gemeint sei, sondern die Bewahrung des Charakters sowie der Substanz des historischen Gebäudes. Die Steuerverwaltung habe folgenden Liegenschaftsunterhalt akzeptiert:

Betriebsaufwand steuerbar gemäss neuer Erfolgsrechnung

CHF

181'765.86

Aufrechnung Personalaufwand

CHF

-

90'648.80

Pauschale Gartenunterhalt

CHF

+

16'000.■

Aufrechnung Fahrzeuge als Privataufwand

CHF

-

923.95

Aufrechnung Ersatz von mobilen Betriebseinrichtungen

CHF

-

523.80

Aufrechnung übriger Aufwand als Privataufwand

CHF

-

6'149.40

Total abziehbarer Unterhalt

CHF

99'510.91

Vom damit total abziehbaren Unterhalt von CHF 99'510.91 entfielen 50 % und mithin CHF 49'755.45 auf die Rekurrierenden. Bezüglich Personalaufwand und Gartenunterhalt machten die Rekurrierenden dabei geltend, dass es sich um einen ständigen Angestellten für die Erhaltung des Schlosses handle. Zu dessen Aufgaben gehörten die regelmässige Kontrolle sämtlicher Elektroinstallationen sowie sämtlicher Wasserleitungen (1-2 x pro Monat) wie auch die jederzeitige Überprüfung der Heizungsanlage, namentlich in den Wintermonaten. Soweit die Rekurrierenden weiter geltend machten, dass externe Instandhaltungsarbeiten wesentlich teurer wären, sei dem entgegenzuhalten, dass in der Liegenschaftsabrechnung für das Schlossgut auswärtig vergebene Reparaturarbeiten von CHF 16'035.80 aufgeführt seien. Worum es sich dabei handele, sei zwar nicht überprüft worden, aber auch nicht massgebend. Bereits im Rechtsmittelverfahren gegen die Veranlagung der Einkommenssteuern pro 2015 sei die Position Personalaufwand überprüft worden. Dabei sei festgestellt worden, dass vier Personen, davon zwei als Gärtner und Hauswart und zwei als Haushälterin und Köchin angestellt gewesen seien. Der Personalaufwand habe im Jahr 2015 CHF 91'949.65 betragen und sei in etwa gleich hoch wie im Jahr 2016 gewesen. Es seien pro 2016 keine neuen Nachweise (z.B. Stellenbeschriebe oder Arbeitsverträge) eingereicht worden, wonach sich der Personalaufwand anders zusammensetze als im Vorjahr.

Die Steuerverwaltung gewähre bei grossen Grundstücken praxisgemäss einen Pauschalabzug von max. CHF 2'000.■ für Gartenarbeiten. Hauswartkosten stellen bei selbstgenutzten Liegenschaften Lebenshaltungskosten dar. Mit der gewährten Pauschale für Gartenunterhalt und Pflege von CHF 16'000.■ sei dem Umstand des Sonderfalles des Schlosses ausreichend Rechnung getragen worden. Soweit schliesslich ein Reinigungsaufwand von CHF 4'976.65 für eine jährlich durchgeführte Grundreinigung als Unterhaltskosten geltend gemacht werde, werde ein besonderer Reinigungsaufwand etwa zur Bekämpfung von Pilzbefall nicht belegt. Die Höhe der zugelassenen Liegenschaftsunterhaltskosten sei daher nicht zu beanstanden.

4.2 Mit ihren Rechtsmitteln beziehen sich die Rekurrierenden allein noch auf den Aufwandposten Personalaufwand von CHF 90'648.80, welcher explizit aus der Liegenschaftsabrechnung für die Schlossanlage [...] vom 12. Juni 2020 hervorgehe. Dabei reichen sie eine «aktualisierte Liegenschaftsabrechnung vom 12. Juni 2020» ein (act. 3/5). Diesem ausgewiesenen Personalaufwand liege massgeblich das mit Arbeitsvertrag von 2008 begründete Arbeitsverhältnis mit D____ zum Unterhalt der gesamten Schlossanlage zugrunde (act. 3/7). Gemäss dem Lohnausweis 2016 habe dieser einen Bruttolohn von CHF 75'700.■ bezogen (act. 3/8). Hinzu komme der Arbeitgeberanteil im Betrag von CHF 13'197.60 gemäss der aktualisierten Liegenschaftsabrechnung vom 12. Juni 2020. Der Personalaufwand für die Anstellung von D____ habe sich im Jahr 2016 auf insgesamt CHF 88'897.■ belaufen. Die Differenz von CHF 1'751.80 sei durch die zusätzliche Beschäftigung einer Teilzeit-Haushaltshilfe begründet, wobei dieser Aufwand nicht als abziehbarer Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht werde. Daraus folge der gemäss Rechtsbegehren unter dem Titel Personalaufwand grosszügig auf CHF 88'000.■ reduzierte,

als Personalaufwand geltend gemachte Liegenschaftsunterhalt für die Schlossanlage [...]. Aufgrund der gegebenen Eigentumsverhältnisse der Rekurrierenden am Schloss [...] sei dieser zur Hälfte im Umfang von CHF 44'000.■ zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Aufgrund der Besonderheit der Liegenschaft als Schlossgut handle es sich beim Aufgabenbereich von D_____ nicht um eine reine Hauswarts- und Gärtnertätigkeit im klassischen Sinne. Die Aufgaben seien schon aufgrund der Grösse und des Alters des zu verwaltenden Objekts um einiges umfassender als bei einer gewöhnlich zu erwartenden Hauswarts- bzw. Gärtnertätigkeit. Aufgrund ihres Alter und der Grösse des Objekts seien die elektrischen Installationen störanfällig und müssten zur Vermeidung eines Kurzschlusses mindestens ein- bis zweimal im Monat überprüft werden. Mit gleicher Häufigkeit müssten zur Vermeidung kostspieliger Wasserschäden auch die Wasserleitungen kontrolliert werden. Schliesslich müsse zur Vermeidung von Frostschäden namentlich in der Wintersaison die Heizungsanlage konstant überwacht werden. Gemäss dem Pflichtenheft aus dem Jahr 2008 als integrierendem Bestandteil des Arbeitsvertrages hätten umfangreiche Kontrollgänge zur Überprüfung der technischen Einrichtungen und der Liegenschaft im engeren Sinne auf Funktionalität und Schäden zu erfolgen. Weiter sei die Eigentümerschaft bei grösseren Reparaturen zu informieren und die Ausführung der Reparatur durch Dritte zu überwachen. Zudem müsse auch eine Privatstrasse, eine umfangreiche Gartenanlage, ein Parkgarten inkl. Tennisplatz, aber auch Wald und Weiher gepflegt werden, wobei auf das Pflichtenheft verwiesen werden könne (act. 3/9).

Die Rekurrierenden appellieren daran, dass die durch Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis geschaffenen Einordnungskriterien für kategorisierbare Standardfälle nicht unbenommen auf die vorliegende, sehr spezielle Konstellation des Unterhalts eines nicht als Hauptwohnsitz dienenden Schlossgutes angewendet werden sollten. Es sei den «äusserst speziellen Umständen durch eine gesonderte Einzelfallbeurteilung Rechnung zu tragen», zumal die Unterhaltung solcher geschichtsträchtiger Bauten von der unterhaltenden Eigentümerschaft einiges abverlange.

Weiter wenden sich die Rekurrierenden gegen die Bezugnahme der Vorinstanz auf die Beurteilung des Personalaufwands bezüglich des Steuerjahres 2015. Der Entscheid aus dem Jahre 2015 sei wegen eines Brandfalles auf dem Schloss nicht weitergezogen worden, weshalb daraus keine Sachverhaltsrückschlüsse auf das Jahr 2016 zulässig seien.

4.3 Wie sich bereits aus dem weder unterzeichnet noch datiert eingereichten Arbeitsvertrag (act. 3/7) wie auch dem Lohnausweis ergibt, wird D_____ mit einer Vollzeitstelle als «Hauswart & Gärtner» für das Hofgut [...] bezeichnet. Wie sich aus dem ebenfalls weder unterzeichneten noch datierten Exemplar des «Pflichtenhefts für den Hauswart & Gärtner des Schlossgutes [...]» (act. 3/9) ergibt, umfasst der Auftrag von D_____ als Arbeitnehmer «sämtliche infrastrukturellen Bereiche [], die nicht explizit durch den Pächter überwacht werden». Er umfasst auch die Gartenarbeiten in den Aussenanlagen des Schlossguts [...]. Dazu gehören etwa auch die Pflege der Kiesflächen und des Schlosshofs mit Beeten, Topfpflanzen und Obstgewächsen, die Reinigung der Treppen und verschiedener Brunnen, die Bepflanzung, Pflege und der Unterhalt des Gemüsegartens und der Anbaugelände von Obst und Gemüse, die Pflege des französischen Gartens sowie des Parkgartens mit Tennisplatz, des Spaliers, der Privatstrasse, der Komposte, des Familienfriedhofs sowie die Mitarbeit bei der Pflege von Wald und Weiher. Obst und Gemüse dient dabei auch der Abgabe und dem Verkauf an Dritte.

Wie die Vorinstanz mit ihren Erwägungen zur Berechnung des Eigenmietwerts ausgeführt hat, ist zu dessen Ermittlung der Steuerwert des Schlosses unter Ausklammerung des Gutshofes und des Landwirtschaftslandes berücksichtigt worden (vgl. angefochtener Entscheid E. 4c). Soweit der Aufgabenbereich des Hauswarts und Gärtners sich damit über das eigentliche Schloss hinaus auf das Schlossgut bezieht, fehlt ein unmittelbarer Bezug zum steuerbaren Eigenmietwert der selbstgenutzten Liegenschaft. Der Unterhalt dieses für die Berechnung des steuerbaren Einkommens unberücksichtigt gebliebenen, selbstgenutzten Grundeigentums begründet daher (wie die Pflege von erheblichen Mobiliarsachwerten) Lebenshaltungskosten, welche nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen und damit Einkommensverwendung bilden. Das gleiche gilt auch für weitere, nicht mit dem Schloss zusammenhängende Aufgaben, wie bspw. den Unterhalt des Familienfriedhofs.

Dies gilt grundsätzlich auch für die Pflege der umfangreichen Gartenanlagen des Schlossgutes. Gerade die Pflege von Gemüsegärten und Obsthainen mit Nutzung der Erträge steht im Zusammenhang mit der Lebenshaltung, welche nicht als abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt gelten kann (Locher, a.a.O., Art. 32 N 29 m.H. auf BGer 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 2.4). Das gleiche gilt auch für die Pflege der Komposte.

Im Grundsatz gilt dies auch für den weiteren gartenpflegerischen Aufwand. Entscheidend für die Berücksichtigung des Gartenunterhaltes als abziehbare Unterhaltskosten ist, ob der «Garten bei der Festsetzung des Eigenmietwertes effektiv berücksichtigt» wurde (Locher, a.a.O., Art. 32 N 29). Grundsätzlich gilt, dass Unterhaltskosten, die bereits durch eine niedrigere Festsetzung des Eigenmietwertes berücksichtigt wurden, nicht zusätzlich als Gewinnungskosten geltend gemacht werden können (Locher, a.a.O., Art. 32 N 22). Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, wurde dem Sonderfall des Schlosses mit der Aufrechnung eines pauschalen Betrages für den Gartenunterhalt von CHF 16'000.■ ausreichend Rechnung getragen. Im Grunde wurde der Sonderfall des Schlosses bereits bei der Festsetzung des Eigenmietwertes basierend auf einem reduzierten Steuerwert Rechnung getragen. Eine über den aufgerechneten Betrag hinausgehende Berücksichtigung des Personalaufwands wäre daher auch aus diesem Grund abzulehnen.

Weiter ist zu beachten, dass sich insbesondere die hauswartlichen Kontrollaufgaben von D____ wesentlich aus dem Umstand ergeben, dass die selbstbewohnte Liegenschaft einen Zweitwohnsitz der Rekurrierenden bildet. Bei einem solchen ist der Kontrollaufwand, welcher bei einem Erstwohnsitz regelmässig von der Eigentümerschaft selber ausgeübt wird, aufgrund der regelmässigen Abwesenheiten notwendigerweise durch eine Drittperson auszuüben. Der Aufwand ist in erster Linie mit der Nutzung als Zweitwohnsitz verbunden, und gilt daher ebenfalls als Lebenshaltungskosten.

Zuletzt enthält der Auftrag von D____ in seiner Funktion als Hauswart etwa mit der Reinigung der Treppen auch Aufwand, dessen Kosten im Falle einer Fremdnutzung als Nebenkosten auf die Mieterschaft überwältzt werden kann (vgl. Weber, in: Basler Kommentar, 7. Auflage, 2020, Art. 257a OR N 1 f.) und daher ebenfalls nicht als abzugsfähige Betriebskosten zu qualifizieren ist. Das gleiche gilt für die Pflege des Tennisplatzes.

Die Rekurrierenden vermögen daher nicht darzulegen, dass sich die vollzeitliche Tätigkeit von D____ über den angerechneten Anteil für Gartenarbeiten hinaus auf abzugsfähigen

Liegenschaftsunterhalt bezieht. Es braucht daher auf den Vergleich der Vorinstanz mit der Beurteilung der Personalkosten 2015 mit Bezug auf die abzugsfähigen Gebäudeunterhaltskosten nicht weiter eingegangen zu werden. Insgesamt ist daher die um den Betrag von CHF 16'000.■ für Gartenunterhaltsarbeiten reduzierte Aufrechnung des Personalaufwands für D_____ nicht zu beanstanden.

E. 5

Daraus folgt, dass der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind. Entsprechend diesem Ausgang der Verfahren tragen die Rekurrierenden deren Kosten mit Gebühren von je CHF 2■000.■.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.